Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 1. decembra 2022 [1]

Vec C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD
proti
Direktor na Direkcija „Obžalvane i danăčno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica o DPH – Článok 132 ods. 1 písm. g) – Oslobodenie od dane týkajúce sa poskytovania služieb úzko súvisiaceho so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia – Subjekt uznaný za subjekt sociálnej povahy – Dotknutý členský štát, ktorý uznáva sociálnu povahu tohto subjektu“

I. Úvod

1. Demografický vývoj a globalizácia sa nezastavujú ani pred predpismi Únie týkajúcimi sa DPH. Svedčí o tom konanie v prejednávanej veci. Spoločnosť so sídlom v Bulharsku vysiela svojich pracovníkov okrem iného k (fyzickým) osobám, ktoré majú bydlisko v Nemecku a v Rakúsku a ktoré z dôvodu veku, resp. zdravotného stavu potrebujú pomoc domácnosti, ako aj opateru. Miesto poskytovania týchto služieb fyzickým osobám sa v zásade nachádza v sídle poskytovateľa, teda v tomto prípade v Bulharsku. Pokiaľ teda ide o správny výber DPH z týchto služieb, ktoré sa poskytujú v Nemecku alebo v Rakúsku, a teda aj ich oslobodenie od dane, uplatní sa bulharský právny poriadok.

2. Oslobodenie od dane, ktoré je v tomto prípade predmetom sporu, sa vzťahuje na služby úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia poskytované „subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“. Rozhodujúcou otázkou je, ktorý je tento „dotknutý členský štát“. Je to členský štát, na ktorého území sa poskytujú zvýhodnené služby (krajina určenia), lebo tieto služby sa spravidla financujú z jeho sociálnych systémov? Alebo je to členský štát, ktorý by mal v skutočnosti nárok na daňový príjem, ak by poskytovanie týchto služieb nebolo oslobodené od dane? V prípade poskytovania služieb nezdaniteľným osobám ako v tomto prípade by to bola krajina pôvodu, v prípade poskytovania služieb zdaniteľným osobám (napr. nemocnici v zahraničí) by to bola krajina určenia.

[1] Jazyk prednesu: nemčina.

3. Obe riešenia vedú k praktickým problémom. Ak o uznaní rozhodne členský štát, ktorý je krajinou určenia, členský štát, ktorý je krajinou pôvodu, sotva môže overiť toto rozhodnutie, hoci jeho daňový príjem môže byť priamo ovplyvnený. Ak je za toto uznanie zodpovedný členský štát, ktorý je krajinou pôvodu, v takom prípade by tento členský štát mohol veľmi veľkorysou praxou uznávania založiť ideálne miesto cezhraničného poskytovania služieb sociálnej starostlivosti. To by mohlo mať za následok skreslenie hospodárskej súťaže s podnikmi usadenými v krajine určenia, ktorému má harmonizovaný systém DPH v skutočnosti zabrániť.

4. Keďže však môže existovať len jedno riešenie, Súdny dvor musí v tejto veci rozhodnúť, či oslobodenie od dane týkajúce sa činností, ktoré uskutočňujú určité subjekty, ktoré má uznať „dotknutý členský štát“, vždy závisí od štátu, v ktorom sa nachádza miesto poskytovania služieb na účely predpisov týkajúcich sa DPH (v tomto prípade Bulharsko), alebo vždy od krajiny určenia (ktorou je v tomto prípade Nemecko alebo Rakúsko).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Rámec tvorený právom Únie určuje smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) [2].

6. Článok 45 smernice o DPH sa týka miesta poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe a znie:

„Miestom poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú zo stálej prevádzkarne poskytovateľa umiestnenej na inom mieste, ako je sídlo jeho ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má poskytovateľ trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

7. Článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH upravuje oslobodenie od dane:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie [činnosti – *neoficiálny preklad*]::

…

g) poskytovanie služieb a dodanie tovaru úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru uskutočňovaných domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“.

[2] Smernica Rady z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) v znení účinnom v sporných rokoch (2014 až 2015), naposledy zmenená smernicou Rady 2013/61/EÚ zo 17. decembra 2013 (Ú. v. EÚ L 353, 2013, s. 5).

8. Článok 133 ods. 1 písm. c) smernice o DPH dovoľuje členským štátom, aby pre vyššie uvedené oslobodenie od dane vyžadovali splnenie podmienky:

„Členské štáty môžu v každom jednotlivom prípade vyžadovať od subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom, pre každé oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n), splnenie jednej alebo viacerých z nasledujúcich podmienok:

…

c) tieto subjekty musia uplatňovať ceny schválené orgánmi verejnej moci alebo ceny neprekračujúce takto schválené ceny, alebo pokiaľ ide o služby, ktorých ceny nepodliehajú schváleniu, uplatňovať nižšie ceny, ako na obdobné služby uplatňujú obchodné spoločnosti, ktoré podliehajú DPH“.

9. Článok 134 písm. a) smernice o DPH stanovuje:

„Dodanie tovaru a poskytovanie služieb nie sú oslobodené od dane v zmysle článku 132 ods. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) v týchto prípadoch:

a) ak nie sú nevyhnutné pre uskutočnenie transakcií [činností – *neoficiálny preklad*] oslobodených od dane“.

B. Bulharské právo

10. Smernica o DPH bola prebratá do bulharského právneho poriadku prostredníctvom zakon za danăk vărchu dobavenata stojnost (zákon o DPH, ďalej len „ZDDS“).

11. Podľa článku 21 ZDDS je miestom poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej samostatnej ekonomickej činnosti.

12. V súlade s článkom 40 ZDDS je poskytovanie sociálnych služieb v zmysle zakon za socialnoto podpomagane (zákon o sociálnej pomoci, ďalej len „ZSP“) oslobodené od dane.

13. V zmysle článku 16 ZSP sú sociálne služby založené na cielenej sociálnej práci zameranej na pomoc osobám pri výkone ich každodenných činností alebo pri ich začlenení do spoločnosti a poskytujú sa na základe individuálneho posúdenia potrieb na požiadanie a podľa výberu dotknutých osôb.

14. Podľa článku 18 ZSP poskytujú sociálne služby okrem iného bulharské právnické osoby až po ich zápise do registra, ktorý vedie Agencija za socialno podpomagane (agentúra pre sociálnu pomoc, Bulharsko).

15. Podľa zákonnej definície uvedenej v článku 1 bode 6 doplňujúcich ustanovení k ZSP sa za „sociálne služby“ považujú činnosti, ktoré pomáhajú osobám a ktoré rozširujú ich možnosti viesť samostatný život, pričom podľa bodu 7 sa „sociálne služby v Spoločenstve“ poskytujú v rodinnom alebo rodine blízkom prostredí.

16. V článku 40 pravilnik za prilagane na ZSP (vykonávacie nariadenie k ZSP, ďalej len „PPZSP“) sa uvádza, že osoby, ktoré chcú využiť sociálne služby, predložia riadiacemu orgánu v mieste svojho aktuálneho bydliska písomnú žiadosť, ak je poskytovateľom sociálnych služieb právnická

osoba. Ako referenčné dokumenty priložia kópiu dokladu totožnosti, kópiu osobnej zdravotnej karty, ak je k dispozícii, a lekárskej správy, ak je k dispozícii. Riadiaci orgán posúdi, či osoba potrebuje, aby sa jej poskytli sociálne služby, a toto posúdenie zaznamená v podobe štandardizovanej správy.

17. V zmysle článku 40d PPZSP poskytovateľ sociálnych služieb vyhotoví na základe posúdenia potrieb osoby individuálny plán, v ktorom stanoví sledované ciele a ktorý bude zahŕňať činnosti, ktorými sa majú v prvom rade uspokojiť každodenné potreby, ako aj zdravotné, vzdelávacie, rehabilitačné alebo iné potreby.

18. V článku 40e PPZSP sa uvádza, že poskytovateľ sociálnych služieb vedie register klientov, ktorý obsahuje údaje o osobe a o poskytovanej službe.

III. Skutkový stav a konanie vo veci samej

19. Momtrade Ruse OOD (ďalej len „Momtrade“) je spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá poskytuje najmä ambulantné sociálne služby. OD 24. júna 2014 je podľa ZDDS dobrovoľne zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba. Okrem toho je zapísaná aj v registri vedenom agentúrou pre sociálnu pomoc, ktorá pôsobí pri bulharskom ministerstve práce a sociálnej politiky[3], ako poskytovateľ sociálnych služieb spočívajúcich v zabezpečení osobných opatrovateľov, sociálnych asistentov a pomocníkov v domácnosti pre seniorov.

20. V spoločnosti Momtrade sa uskutočnila daňová kontrola týkajúca sa obdobia od 24. júna 2014 do 31. decembra 2015. Predmetom kontroly boli služby poskytované rôznym fyzickým osobám s nemeckým a/alebo rakúskym občianstvom, ktoré zjavne majú bydlisko v Nemecku alebo v Rakúsku.

21. Na základe zmlúv uzavretých s týmito fyzickými osobami Momtrade vyslala do domácností objednávateľov pracovníkov, ktorí mali poskytovať opateru a pomoc v domácnosti. Jednotlivé činnosti sú konkretizované v dotazníku, ktorý je pripojený k zmluvám. Tento dotazník vypracovala sprostredkovateľská spoločnosť zaregistrovaná v Nemecku, resp. v Rakúsku, ktorá sprostredkúvala spoločnosti Momtrade klientov na základe zmluvy o sprostredkovaní.

22. Uvedené činnosti zahŕňajú okrem pomoci v domácnosti aj opatrovanie seniorov so zdravotnými problémami, ktorí sa o seba nedokážu sami postarať. V každej zmluve sú uvedené tak meno objednávateľa, ako aj údaje sprostredkovateľa. Platby fyzických osôb uskutočnené v prospech spoločnosti Momtrade nevyvolávajú pochybnosti.

23. Nemecké daňové orgány požiadali o výmenu informácií. Následne sa zistilo, že miesto poskytovania týchto služieb sa nachádza v Bulharsku. V dôsledku toho tieto služby nepodliehajú zdaneniu v Nemecku, ale majú sa zdaniť podľa bulharského ZDDS v Bulharsku.

24. Na základe dokumentov predložených spoločnosťou Momtrade bulharské orgány zodpovedné za príjmy konštatovali, že nejde o dohodu o poskytovaní „sociálnych služieb“, lebo sa v nej neuvádzajú individuálne potreby klientov. Domnievali sa, že vzhľadom na to, že služby boli v skutočnosti poskytnuté v inom členskom štáte, je okrem ZSP relevantný aj nemecký, resp.

[3] Ministerstvo na truda i socialnata politika.

rakúsky právny poriadok. Uviedli, že Momtrade musí na to, aby bola oslobodená od dane podľa článku 40 bodu 1 ZDDS, predložiť dôkazy, ktoré podľa právneho poriadku príslušného iného členského štátu potvrdzujú sociálnu povahu služieb poskytovaných na jeho území.

25. Rozhodnutím o daňovej kontrole zo 4. októbra 2018 spoločnosti Momtrade v každom prípade nebolo priznané oslobodenie uvedených služieb od dane. Momtrade napadla toto rozhodnutie žalobou. Prvostupňový súd v konaní – Administrativen săd Ruse (Správny súd Ruse, Bulharsko) – vychádzal z toho, že článok 40 bod 1 ZDDS zodpovedá článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. Uviedol, že na to, aby sa mohlo uplatniť oslobodenie od dane podľa článku 40 bodu 1 ZDDS, musí kontrolovaná osoba preukázať, že činnosť má sociálnu povahu tak podľa bulharského práva, ako aj podľa právneho poriadku príslušného členského štátu, na ktorého území sa služby poskytujú. Tento súd sa domnieval, že taká sociálna povaha nie je podľa bulharskej právnej úpravy preukázaná. Táto právna úprava podľa jeho názoru nevyhnutne vyžaduje posúdenie sociálnych potrieb osoby, ktoré sa v tomto prípade nevykonalo a ani nebolo zdokumentované.

26. Momtrade podľa uvedeného súdu nepredložila žiadosti o poskytnutie sociálnych služieb, výsledky posúdenia sociálnej povahy služieb, správy obsahujúce návrhy, individuálne plány a register klientov, ktoré sa vyžadujú podľa bulharských právnych predpisov, ale predložila iba zmluvy a príslušné dotazníky.

27. Tento súd sa domnieval, že služby súvisiace s opaterou seniorov navyše nie sú sociálnymi službami v zmysle článku 40 bodu 1 ZDDS, keďže sa poskytuje len pomoc v súvislosti s vedením domácnosti. Pracovníci nie sú povinní vykonávať činnosti, ktoré súvisia so zdravotným stavom týchto osôb. Nemajú ani vzdelanie, ktoré by svedčilo o tom, že sú schopní poskytovať zdravotnú starostlivosť.

28. Prvostupňový súd preto do veľkej miery potvrdil daňové povinnosti uložené rozhodnutím o daňovej kontrole. Proti rozhodnutiu tohto súdu podala Momtrade opravný prostriedok. Podľa príslušného kasačného senátu vzniká otázka, na základe akých kritérií sa má posúdiť, či ide o sociálne činnosti.

29. Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko) preto rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

1. Môže sa na základe výkladu článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH obchodná spoločnosť, ktorá je zaregistrovaná ako poskytovateľ sociálnych služieb v členskom štáte (v tomto prípade v Bulharsku), odvolávať na toto ustanovenie s cieľom uplatniť si oslobodenie od dane za sociálne služby, ktoré poskytuje fyzickým osobám, ktoré sú štátnymi príslušníkmi iných členských štátov, na území týchto štátov? Je pre odpoveď na túto otázku relevantná okolnosť, že príjemcov služieb sprostredkovali poskytovateľovi obchodné spoločnosti, ktoré sú zaregistrované v členských štátoch, v ktorých sa tieto služby poskytujú?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, na základe akých kritérií a podľa ktorého právneho poriadku – podľa bulharského a/alebo rakúskeho a nemeckého právneho poriadku – sa má na účely výkladu a uplatnenia uvedeného ustanovenia práva Únie posúdiť, či je kontrolovaná spoločnosť „uznaná za subjekt sociálnej povahy“ a či sa považuje za preukázané, že ide o služby „úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“?

3. Postačuje podľa tohto výkladu registrácia obchodnej spoločnosti ako poskytovateľa sociálnych služieb v zmysle vnútroštátnych právnych predpisov na to, aby sa táto spoločnosť považovala za subjekt, ktorý dotknutý členský štát „uznáva za subjekt sociálnej povahy“?

30. Písomné pripomienky v konaní na Súdnom dvore predložila finančná správa Bulharskej republiky a Európska komisia. Súdny dvor podľa článku 76 ods. 2 svojho rokovacieho poriadku rozhodol, že vo veci nenariadi pojednávanie.

IV. Právne posúdenie

31. Keďže odpovede na prvú a tretiu otázku sa dajú pomerne jednoznačne vyvodiť zo smernice o DPH, resp. z judikatúry Súdneho dvora, najprv sa budem zaoberať týmito otázkami (pozri v tejto súvislosti časti A a B). Následne sa budem venovať druhej otázke zloženej z dvoch častí, ktoré treba preskúmať samostatne. Vnútroštátny súd po prvé žiada o výklad slovného spojenia „poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“ a pýta sa, ako sa má toto poskytovanie služieb preukázať. V tomto smere ide o existenciu poskytovania služieb domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými uznanými subjektmi, ktoré je samo osebe oslobodené od dane (pozri v tejto súvislosti časť C). Po druhé treba objasniť, ako sa má vykladať pojem „dotknutý členský štát“, ktorý uznáva tieto „iné subjekty“ za subjekty sociálnej povahy, aby patrili do osobnej pôsobnosti oslobodenia od dane (pozri v tejto súvislosti časť D).

A. Priama uplatniteľnosť článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH (prvá otázka)

32. Cieľom prvej otázky je objasniť, či sa Momtrade môže priamo odvolávať na článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. Z judikatúry Súdneho dvora [4] vyplýva, že jednotlivci sa môžu odvolávať na ustanovenia smernice, ktoré sa javia z hľadiska ich obsahu ako bezpodmienečné a dostatočne presné, v prípade, ak neboli včas prijaté opatrenia na ich prebratie, vo vzťahu ku všetkým vnútroštátnym predpisom, ktoré nie sú v súlade so smernicou. To vyžaduje, aby tieto ustanovenia boli sformulované tak, aby stanovovali práva, ktoré jednotlivci môžu uplatňovať voči štátu.

33. Súdny dvor v tejto súvislosti so zreteľom na článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH už rozhodol, že v tomto ustanovení [resp. v ustanovení článku 13 A ods. 1 písm. g) šiestej smernice, ktoré mu predchádzalo, s rovnakým obsahom] sú dostatočne presne a bezpodmienečne vymenované činnosti, ktoré sú oslobodené od dane. [5]

34. Slovné spojenie „subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ však poskytuje členským štátom právomoc na základe voľnej úvahy uznať určité subjekty za subjekty sociálnej povahy. [6] Pokiaľ členské štáty dodržia hranice voľnej úvahy, ktorú im priznáva článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, jednotlivec nemôže s účinnosťou voči dotknutému členskému štátu dosiahnuť postavenie subjektu sociálnej povahy tým, že sa odvolá na toto ustanovenie. [7]

[4] Rozsudky z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 51); z 26. septembra 2000, IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, bod 36), a z 19. januára 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, bod 25).

[5] Rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 53). V rozsudku z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 47), sa hovorí o autonómnych pojmoch práva Únie, ktoré podľa neho musia byť aj definované.

[6] Rozsudok zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko (C-492/08, EU:C:2010:348, bod 41 týkajúci sa bodu 15 prílohy III).

[7] Rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 55).

35. Ak sa však jednotlivec dovoláva postavenia subjektu sociálnej povahy, je úlohou vnútroštátnych súdov preskúmať, či príslušné orgány dodržali hranice voľnej úvahy pri uplatňovaní zásad práva Únie, najmä zásady rovnakého zaobchádzania.[8] V tomto smere sa jednotlivec v takom prípade môže napriek priznanej miere voľnej úvahy odvolávať na článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.[9]

36. V súvislosti s prvou otázkou vnútroštátneho súdu treba spresniť, že je to tak bez ohľadu na to, či sa miesto poskytovania služieb riadi zásadou krajiny určenia alebo zásadou krajiny pôvodu, ako aj bez ohľadu na to, či tieto služby sprostredkoval sprostredkovateľ.

B. O požiadavkách týkajúcich sa účinného uznania (tretia otázka)

37. Cieľom tretej otázky je určiť, či registrácia obchodnej spoločnosti ako poskytovateľa sociálnych služieb postačuje na to, aby bolo možné hovoriť o účinne uznanom subjekte v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

38. Prináleží vnútroštátnym orgánom určiť, ktoré subjekty sa majú uznať za subjekty sociálnej povahy v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.[10] Článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH nespresňuje ani podmienky, ani samotné spôsoby uznania sociálnej povahy subjektov, ktoré sa nespravujú verejným právom. Z tohto dôvodu je v zásade vecou každého členského štátu, aby vo svojom vnútroštátnom práve stanovil predpisy, podľa ktorých možno tieto subjekty uznať.[11]

39. V tejto súvislosti však z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri uznaní sociálnej povahy iných subjektov, ako sú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, prináleží vnútroštátnym orgánom v súlade s právom Únie a pri preskúmaní vnútroštátnymi súdmi zohľadniť viaceré skutočnosti.

40. Medzi ne môžu patriť existencia osobitných ustanovení, či už vnútroštátnych alebo regionálnych, zákonných alebo správnych, v oblasti daní alebo sociálneho zabezpečenia, povaha všeobecného záujmu činností dotknutej zdaniteľnej osoby, skutočnosť, že iné zdaniteľné osoby, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, už podobné uznanie majú, ako aj skutočnosť, že náklady na predmetné služby prípadne znášajú v prevažnom rozsahu zdravotné poisťovne alebo iné orgány sociálneho zabezpečenia.[12] V tejto súvislosti možno zohľadniť aj ciele, ktoré subjekt sleduje ako celok, a stálosť jeho sociálnych činností.[13]

8 Rozsudky z 8. októbra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 45), a z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 56).

9 Rozsudky z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 32), a z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 61).

10 Rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 57).

11 Rozsudky z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 69); z 8. októbra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 43); z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, body 32 a 34), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 26).

12 Rozsudky z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 70); z 8. októbra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 44); z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 35); z 12. marca 2015, „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 20), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 31 a tam citovaná judikatúra).

13 Rozsudok zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko (C-492/08, EU:C:2010:348, bod 45).

41. Z toho zároveň vyplýva, že členské štáty nie sú oprávnené kvalifikovať súkromné subjekty sledujúce vytváranie zisku (ako je v tomto prípade Momtrade) ako subjekty sociálnej povahy len na základe toho, že tieto subjekty poskytujú takisto sociálne prospešné služby.[14] Preto samotná skutočnosť, že obchodná spoločnosť je zaregistrovaná ako poskytovateľ sociálnych služieb v štátnej agentúre, ako taká nemôže postačovať na to, aby sa na základe toho dospelo k záveru, že táto spoločnosť bola uznaná za subjekt sociálnej povahy bez toho, aby došlo k nesprávnemu posúdeniu. Inak by to mohlo byť v prípade, ak by s touto registráciou bolo spojené vecné preskúmanie vyššie uvedených skutočností, čo musí overiť vnútroštátny súd.

C. O posúdení poskytovania služieb úzko súvisiaceho so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia (druhá časť druhej otázky)

42. Druhá časť druhej otázky sa týka posúdenia poskytovania služieb oslobodeného od dane, a to pokiaľ ide tak o kritériá, ako aj o uplatniteľný právny poriadok a dôkazy potrebné na tento účel. Zo znenia článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH vyplýva, že oslobodenie od dane upravené v tomto ustanovení sa vzťahuje len na poskytovanie služieb a dodanie tovaru „úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia“. Existencia poskytovania služieb, ktoré je oslobodené od dane, teda vyplýva len z práva Únie.

43. Podľa judikatúry Súdneho dvora sa pojmy použité na označenie oslobodení od dane uvedené v článku 132 smernice o DPH majú vykladať reštriktívne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu.[15] Nemajú sa však vykladať príliš reštriktívne[16], keďže výklad týchto pojmov musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH, a byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane. Toto pravidlo reštriktívneho výkladu podľa názoru Súdneho dvora preto neznamená, že by sa pojmy použité na definovanie oslobodení od dane uvedených v článku 132 mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval ich účinkov.[17]

44. Súdny dvor preto vyžaduje teleologický výklad ustanovení týkajúcich sa oslobodenia od dane, ktorý zohľadňuje ciele oslobodenia od dane a zásadu neutrality. Pri výklade článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH treba navyše prihliadať na článok 134 písm. a) tejto smernice, ktorý vyžaduje, aby predmetné poskytnutia služieb boli nevyhnutné na uskutočnenie činností spadajúcich pod sociálnu starostlivosť alebo činnosť v oblasti sociálneho zabezpečenia.[18]

[14] Rozsudky z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 72); zo 17. júna 2010, Komisia/Francúzsko (C-492/08, EU:C:2010:348, body 42 a 44), a z 28. júla 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, body 61 a 63).

[15] Rozsudky z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 57); z 8. októbra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28); z 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 17); z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22), a zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 12).

[16] V bode 32 rozsudku z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), je použité slovné spojenie „nevyžaduje osobitne zužujúci výklad“.

[17] Rozsudky z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 57); z 8. októbra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 28); z 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 17), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 22).

[18] Rozsudky z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 59), a z 8. októbra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 31). Pozri v tomto zmysle napríklad aj rozsudok z 9. februára 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, bod 25).

45. Súdny dvor pritom už rozhodol, že poskytovanie všeobecnej starostlivosti a pomoci v domácnosti, ktoré poskytuje zariadenie ambulantných služieb osobám, ktoré sú fyzicky alebo ekonomicky závislé, v zásade úzko súvisí so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia v zmysle tohto ustanovenia.[19] Za takéto služby treba považovať aj služby poskytované osobám, ktoré sa nachádzajú v stave duševnej závislosti, určené na ich ochranu pri úkonoch v občianskom živote, pokiaľ dotknutým osobám hrozí, že dôjde k poškodeniu ich vlastných, finančných alebo iných záujmov.[20] Do tejto kategórie však nepatrí pridelenie zamestnancov, ktoré nie je ako také poskytovaním služieb verejného záujmu uskutočneným v sociálnej oblasti. V tomto ohľade je irelevantné, či je dotknutý zamestnanec opatrovníkom alebo či je pridelený do uznaného opatrovateľského zariadenia.[21]

46. Otázku, či je predmetné poskytovanie služieb oslobodené od dane, musí vyriešiť členský štát, ktorý má podľa smernice právomoc zdaniť ich poskytovanie. Podľa predpisov týkajúcich sa DPH sa táto právomoc určuje na základe miesta poskytovania služieb. V prípade poskytovania služieb zdaniteľným osobám je týmto miestom podľa článku 44 smernice o DPH v zásade miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti (zásada krajiny určenia). V prípade poskytovania služieb nezdaniteľnej osobe je týmto miestom podľa článku 45 smernice o DPH miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti (zásada krajiny pôvodu). Podľa niektorých osobitných ustanovení týkajúcich sa miesta poskytovania služieb (ako je napríklad článok 54 smernice o DPH) sa právo zdaniť poskytovanie služieb určuje podľa miesta, kde sa činnosti skutočne vykonávajú (zásada miesta vykonávania činností).

47. V prejednávanej veci ide o poskytovanie služieb nezdaniteľným osobám, takže štátom, ktorý má právomoc zdaniť ich poskytovanie, je podľa článku 45 smernice o DPH Bulharsko. Z tohto dôvodu bulharský zákon o DPH – ak ním bola správne prebratá smernica o DPH – určí, či bola poskytnutá služba, ktorá je oslobodená od dane. Na tento účel je irelevantné, či by sa aj podľa nemeckého alebo rakúskeho zákona o DPH predmetná služba považovala za službu sociálnej starostlivosti, ktorá je oslobodená od dane. V harmonizovanom právnom odvetví, aké tvoria právne predpisy týkajúce sa DPH, by však toto posúdenie ideálne malo byť rovnaké.

48. To, či príslušnými ustanoveniami ZDDS bola správne prebratá smernica o DPH, musí posúdiť vnútroštátny súd. Ak to nie je tak, zdaniteľná osoba – ako bolo uvedené vyššie (bod 32 a nasl.) – sa môže priamo odvolávať na smernicu o DPH. V oboch prípadoch však má zdaniteľná osoba povinnosť poskytnúť súčinnosť pri posudzovaní, či sú predmetné služby skutočne oslobodené od dane. Súčasťou tejto povinnosti môže byť aj predloženie dôkazov. Smernica o DPH naopak nestanovuje, aké dôkazy to sú a ako sa majú predložiť.

49. Pokiaľ neexistuje taká právna úprava Únie, sformulovanie požiadaviek týkajúcich sa dôkazov patrí do pôsobnosti členských štátov (zásada procesnej autonómie). Ako Súdny dvor už rozhodol, členské štáty majú v tomto smere určitú mieru voľnej úvahy[22] a môžu samy stanoviť podmienky.

[19] Rozsudky z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 62), a z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 23). Pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, bod 44).

[20] Rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, bod 63).

[21] Rozsudok z 12. marca 2015, „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 28).

[22] Pokiaľ ide o chýbajúcu právnu úpravu úrokov v právnych predpisoch týkajúcich sa DPH, pozri rozsudky z 23. apríla 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 a C-126/18, EU:C:2020:292, bod 37); z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20, kde je použitý pojem autonómia); z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko (C-274/10, EU:C:2011:530, bod 39), a z 12. mája 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, bod 29).

Tieto podmienky však nesmú byť menej výhodné ako podmienky upravujúce podobné situácie vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) a nemôžu robiť výkon práv vyplývajúcich z právneho poriadku Únie prakticky nemožným alebo ho nadmerne sťažovať (zásada efektivity). [23]

50. V tomto prípade nemožno konštatovať, že došlo k porušeniu zásady ekvivalencie. Rovnako nie je zrejmé ani porušenie zásady efektivity. Je zjavné, že na overenie skutočnej existencie poskytovania služieb, ktoré je oslobodené od dane, sú vhodné, potrebné a väčšinou aj primerané určité dôkazy. Platí to tým skôr, ak sa služby poskytujú na území, ktoré nepodlieha dohľadu bulharských finančných orgánov (v tomto prípade v Nemecku alebo v Rakúsku). Podľa môjho názoru to v zásade nemá za následok praktickú nemožnosť uplatnenia nároku na oslobodenie od dane. Toto posúdenie však musí v konečnom dôsledku vykonať vnútroštátny súd.

D. O „dotknutom členskom štáte“, ktorý uznáva subjekty (prvá časť druhej otázky)

1. Opis problematiky

51. O existencii poskytovania služieb úzko súvisiaceho so sociálnou starostlivosťou teda rozhoduje Bulharsko. Článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH však navyše vyžaduje, aby tieto služby poskytovala určitá zdaniteľná osoba. Služby tohto typu, ktoré sú oslobodené od dane, môžu byť poskytované len „domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“.

52. Keďže v prejednávanej veci prichádza do úvahy len posledná uvedená možnosť, je rozhodujúce, či je Momtrade takým uznaným subjektom. Je možné, že Bulharsko uznalo spoločnosť Momtrade za taký subjekt, aj keď samotná skutočnosť, že obchodná spoločnosť je zaregistrovaná ako poskytovateľ sociálnych služieb v štátnej agentúre, ako taká nie je postačujúca (pozri v tejto súvislosti bod 40 a nasl. vyššie). V mieste vykonávania činností, resp. v krajinách určenia, ktorými sú Nemecko a Rakúsko, Momtrade zjavne nebola uznaná za taký subjekt. Za predpokladu, že Bulharsko účinne uznalo spoločnosť Momtrade za taký subjekt, na účely zodpovedania prvej časti druhej otázky treba určiť, ktorý „dotknutý členský štát“ má prijať toto rozhodnutie o uznaní.

53. V smernici o DPH sa hovorí len o „dotknutom členskom štáte“. Na prvý pohľad je „dotknutým členským štátom“ aj členský štát miesta poskytovania služieb na účely predpisov týkajúcich sa DPH. Ako uvádza napríklad Komisia vo svojich pripomienkach, poskytovanie týchto služieb musí napokon zdaniť uvedený členský štát.

54. Práve ustanovenia týkajúce sa miesta poskytovania služieb však boli s účinnosťou od 1. januára 2010 zmenené. [24] Účelom tejto zmeny bolo zohľadniť skutočnosť, že DPH má charakter spotrebnej dane [25], aj v súvislosti s právom príslušného členského štátu zdaniť poskytovanie služieb. Právo zdaniť poskytovanie služieb má mať preto v zásade štát, v ktorom dochádza k spotrebe (zásada krajiny určenia). Ak to však vedie k problémom pri výbere dane – ako je to

[23] Rozsudky zo 16. júla 2020, UR (Zdanenie advokátov DPH) (C-424/19, EU:C:2020:581, bod 25); zo 4. marca 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, bod 58); z 10. júla 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, bod 54); z 24. októbra 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, bod 20); z 21. januára 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, bod 17), a z 3. septembra 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, bod 24).

[24] Smernica Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11).

[25] Pozri napríklad tretie odôvodnenie smernice 2008/8/ES.

napríklad v prípade poskytovania služieb nezdaniteľným osobám podľa článku 45 smernice o DPH –, uplatní sa zásada krajiny pôvodu. Tento účel zásady krajiny pôvodu – predchádzanie problémom pri výbere dane – však podľa môjho názoru nemožno automaticky preniesť na účel uznania iných subjektov v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH.

55. Najjednoduchším riešením by mohlo byť, ak by sa aj v tomto prípade považovala za rozhodujúcu krajina pôvodu. V prospech tohto riešenia svedčí skutočnosť, že miestom poskytovania služieb nezdaniteľným osobám je spravidla krajina pôvodu, ktorá má tiež právo zdaniť ich poskytovanie. V takom prípade by v prejednávanej veci bolo za uznanie zodpovedné Bulharsko. Na druhej strane by v prípade tohto riešenia členský štát, ktorý kladie mimoriadne prísne požiadavky na uznanie (napr. z kvalitatívneho hľadiska), sťažil podnikom usadeným na jeho území cezhraničné poskytovanie služieb, ktoré úzko súvisí so sociálnou starostlivosťou. V opačnom prípade by naopak bolo pre také podniky z hľadiska lokality výhodné usadiť sa v štáte stanovujúcom najnižšie požiadavky na uznanie. V oboch prípadoch by s istotou došlo k narušeniu hospodárskej súťaže v krajine určenia, v ktorej sa poskytované služby prijímajú a spotrebúvajú.

56. Právne predpisy týkajúce sa DPH však boli zharmonizované práve preto, lebo samy osebe osobitným spôsobom súvisia s vnútorným trhom a takému narušeniu hospodárskej súťaže sa má zabrániť. Z tohto dôvodu bola smernica o DPH prijatá na základe článku 113 ZFEÚ, pričom – na rozdiel od toho, ako to je v prípade iných daní (najmä daní z príjmov) – nemusia byť splnené osobitné podmienky stanovené v článku 115 ZFEÚ.

57. Preto sa zdá sporné, či sa „dotknutým členským štátom“ skutočne myslí štát, v ktorom sa nachádza miesto poskytovania služieb na účely predpisov týkajúcich sa DPH. Platí to tým skôr, ak miesto poskytovania služieb závisí od postavenia odberateľa služieb. Ak by sa tá istá služba poskytovala v tom istom (cudzom) členskom štáte nezdaniteľnej osobe (napr. opatrovateľské služby poskytované fyzickej osobe) a zdaniteľnej osobe (napr. opatrovateľské služby, ktoré poskytuje subdodávateľ domovu dôchodcov), na tento účel by boli potrebné dve uznania, keďže miesto poskytovania služieb sa raz nachádza v krajine určenia (v cudzine) a raz v krajine pôvodu (v tuzemsku).

2. Znenie

58. Slovné spojenie „subjekt[y], ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“ sa používa len v niekoľkých ustanoveniach týkajúcich sa oslobodenia od dane, zatiaľ čo v iných ustanoveniach týkajúcich sa oslobodenia od dane sa hovorí len o „uznaných subjektoch“, resp. „uznaných zariadeniach“ [pozri napr. článok 132 ods. 1 písm. b) smernice o DPH].

59. Už z tohto porovnania znenia možno vyvodiť záver, že pojem „dotknutý členský štát“ by mohol označovať aj iný štát, než je štát, ktorý má právo zdaniť poskytovanie služieb. Výklad, podľa ktorého sa pod pojmom dotknutý členský štát vždy myslí ten členský štát, ktorý má tiež právomoc zdaniť činnosť, totiž spôsobuje, že táto formulácia ako celok je nadbytočná. Bez tejto formulácie totiž tak či tak vždy platí, že podmienky vzniku daňovej povinnosti skúma členský štát, v ktorom sa nachádza miesto poskytovania služieb na účely predpisov týkajúcich sa DPH a ktorý má z tohto dôvodu právo zdaniť toto poskytovanie služieb, pričom môže využiť príslušnú mieru voľnej úvahy.

60. Preto už znenie nasvedčuje tomu, že pojem „dotknutý členský štát“ neoznačuje vždy členský štát, ktorý je oprávnený zdaniť činnosť.

3. Posúdenie histórie vzniku

61. V prospech tohto záveru svedčí aj história vzniku predmetného predpisu. V predpise, ktorý predchádzal smernici o DPH, bolo oslobodenie od dane podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH upravené v článku 13 šiestej smernice. Tento článok sa však podľa vtedajšieho nadpisu týkal len „oslobodeni[a] od dane na území štátu [v tuzemsku – *neoficiálny preklad*]“.

62. Podľa odôvodnenia 3 smernice o DPH boli prijatím tejto smernice prepracované len jej štruktúra a znenie, pričom nemalo dôjsť k podstatným zmenám platných právnych predpisov. Zásadné zmeny, ktoré boli napriek tomu vykonané, sa kompletne uvádzajú v ustanoveniach o transpozícii a nadobudnutí účinnosti. Pokiaľ ide o článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH, tam v tejto súvislosti nie je uvedené nič.

63. S prihliadnutím na šiestu smernicu možno preto vychádzať z toho, že oslobodenie od dane v *tuzemsku* sa týkalo v prvom rade služieb poskytovaných „domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo inými subjektmi, ktoré dotknutý členský štát uznáva za subjekty sociálnej povahy“, ktoré majú spravidla sídlo v tuzemsku a ktoré poskytujú služby v tuzemsku. Dotknutým členským štátom, ktorý má vykonať uznanie, by v takom prípade bol členský štát, v ktorom boli služby poskytnuté. To by zodpovedalo zásade krajiny určenia.

4. Teleologický výklad

64. Teleologický výklad tiež svedčí v neprospech použitia predpisov platných v mieste poskytovania služieb na určenie „dotknutého členského štátu“, ktorý rozhoduje o uznaní. Ako bolo uvedené vyššie, ustanovenia týkajúce sa miesta poskytovania služieb slúžia na to, aby sa predmet zdanenia v prípade cezhraničného dodania tovaru a poskytovania služieb priradil k jednému z členských štátov, ktoré prichádzajú do úvahy. Na tento účel možno použiť rôzne zásady, ktoré viac zohľadňujú buď skutočnosť, že DPH má charakter spotrebnej dane (zásada krajiny určenia, zásada miesta vykonávania činností), alebo zásadu účinnej správy daní (zásada krajiny pôvodu).

65. Oslobodenie od DPH podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH a prepojenie so štátnym uznaním zo strany „dotknutého členského štátu“ však podľa môjho názoru sledujú iný účel. Nejde tu totiž o zohľadnenie skutočnosti, že DPH má charakter spotrebnej dane, alebo o realizáciu účinnej správy daní, ale osobitne o financovanie príslušných sociálnych systémov členských štátov.

66. Účel tohto oslobodenia od dane totiž spočíva v znížení nákladov na tieto služby a zvýšení ich dostupnosti pre jednotlivcov, ktorí ich môžu využiť.[26] Keďže väčšinu týchto nákladov znášajú sociálne systémy členských štátov, oslobodenie od dane teda slúži aj na financovanie sociálnych systémov členských štátov.

[26] Rozsudky z 8. októbra 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, bod 29); z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 41), a z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 30).

67. Z tohto dôvodu Súdny dvor už viackrát rozhodol, že členský štát neprekročí rámec svojej voľnej úvahy pri uznávaní iných subjektov, ak vyžaduje, aby náklady vzťahujúce sa na dotknuté služby ambulantnej starostlivosti boli hradené celkom alebo v prevažnej miere zákonnými poskytovateľmi sociálneho zabezpečenia alebo sociálnej pomoci. [27]

68. Ak však na jednej strane uznanie iného subjektu závisí od voľnej úvahy členského štátu a na druhej strane sa prostredníctvom oslobodenia od dane majú znížiť náklady na zdravotnú starostlivosť, ktoré prevažne znášajú príslušné sociálne systémy, v takom prípade nemôže byť rozhodujúce miesto poskytovania služieb na účely právnych predpisov týkajúcich sa DPH. V prípade cezhraničného poskytovania služieb sa totiž javí ťažko predstaviteľné, aby o tom, či sociálne systémy krajín určenia (v tomto prípade nemecké alebo rakúske sociálne systémy) budú musieť odviesť DPH, mala rozhodovať krajina pôvodu (v tomto prípade Bulharsko).

69. To by tiež vysvetľovalo, prečo normotvorca Únie výslovne odkázal na uznanie zo strany dotknutého členského štátu. Dotknutým členským štátom je z teleologického hľadiska štát, ktorého sociálnych systémov sa dotýka poskytovanie služieb a ktorý preto má byť oprávnený rozhodovať o uznaní poskytovateľa za subjekt sociálnej povahy.

70. V prospech tohto výkladu napokon svedčí formulácia použitá v článku 133 ods. 1 písm. c) smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia môže členský štát od „iných subjektov“ na účely oslobodenia od dane vyžadovať, aby tieto subjekty uplatňovali ceny schválené orgánmi verejnej moci. Týmito orgánmi môžu byť len orgány krajiny určenia. Ak musia ceny schváliť na mieste príslušné orgány krajiny určenia, dôsledkom toho je, že „dotknutým členským štátom“, ktorý rozhoduje o uznaní, musí byť členský štát, ktorý je krajinou určenia.

5. Zohľadnenie zásady neutrality

71. Výklad, podľa ktorého je členským štátom, ktorý je zodpovedný za uznanie, podľa článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH členský štát, ktorého sociálne systémy v zásade financujú služby, a nie členský štát, v ktorom sa podľa smernice o DPH nachádza miesto poskytovania služieb, je navyše v súlade so zásadou neutrality.

72. Zásade neutrality odporuje, keď sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú tie isté činnosti, zaobchádza rozdielne v oblasti výberu DPH. [28] S podnikmi, ktoré si navzájom konkurujú, sa na účely predpisov týkajúcich sa DPH musí v zásade zaobchádzať rovnako.

73. Hospodárska súťaž medzi domovmi dôchodcov, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom, a inými subjektmi, ktoré uznal dotknutý členský štát, sa v zásade neuskutočňuje tam, kde sa predmetné služby poskytujú a financujú. Momtrade v tomto smere konkuruje primárne subjektom, ktoré poskytujú porovnateľné služby v Nemecku alebo v Rakúsku. Táto hospodárska súťaž by mohla byť podstatne narušená, ak by členské štáty prostredníctvom svojej praxe uznávania v krajine pôvodu mohli ovplyvňovať náklady na vykonávanie predmetnej činnosti v krajine určenia.

[27] Rozsudok z 15. novembra 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, bod 37). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 21. januára 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, bod 39), a z 26. mája 2005, Kingscrest Associates a Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, bod 53). Podobne v súvislosti so zdravotnou starostlivosťou oslobodenou od dane pozri rozsudky zo 7. apríla 2022, I (Oslobodenie nemocničných služieb od DPH) (C-228/20, EU:C:2022:275, bod 61), a z 5. marca 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, body 30 a 31).

[28] Pozri rozsudky zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, bod 30); zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, bod 20), a z 11. júna 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 22).

74. K tomuto narušeniu hospodárskej súťaže by došlo vo všetkých situáciách, v ktorých je prax uznávania v členských štátoch odlišná. Miera voľnej úvahy, ktorou členské štáty v tomto smere disponujú (pozri v tejto súvislosti bod 38 a nasl. vyššie), takmer vylučuje jednotnú prax. Ten členský štát, ktorý stanoví najprísnejšie podmienky uznania, by znevýhodňoval podniky, ktoré majú na jeho území zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, pri poskytovaní služieb v rámci článku 45 smernice o DPH. Ten členský štát, ktorý stanoví najmenej prísne podmienky uznania, by zvýhodňoval podniky, ktoré majú na jeho území zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, pri poskytovaní služieb v rámci článku 45 smernice o DPH.

75. V súlade s vyššie uvedeným vydáva Bulharsko – ako uviedla bulharská finančná správa – rozhodnutie o uznaní, ktoré platí len pre služby poskytované na území Bulharska. V prejednávanej veci teda Nemecko a Rakúsko nemuseli rozhodovať o tom, či treba spoločnosť Momtrade uznať za subjekt sociálnej povahy.

76. Momtrade by musela predložiť toto rozhodnutie bulharským finančným orgánom. Toto rozhodnutie by sa malo podľa zásady vzájomného uznávania [29] uznať v Bulharsku. Bulharské finančné orgány by potom už len overili, či skutočne ide o poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia, ktoré je oslobodené od dane, v zmysle článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH. Ak nie, toto poskytovanie služieb podlieha dani, a ak áno, je od nej oslobodené. Prípadné spory týkajúce sa otázky, či sa o uznaní rozhodlo bez toho, aby došlo k nesprávnemu posúdeniu, by sa museli vyriešiť v štáte, ktorého sociálne systémy by museli spravidla znášať náklady, teda v krajine určenia.

77. Tento výklad však vedie k tomu, že výšku príjmov z DPH v Bulharsku nepriamo ovplyvňuje rozhodnutie o uznaní, ktoré prijal iný členský štát (v tomto prípade Nemecko a Rakúsko). To je však podľa môjho názoru odôvodnené špecifickým účelom článku 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH (zníženie nákladov príslušných sociálnych systémov – pozri v tejto súvislosti bod 65 a nasl.) a zásadou neutrálnej hospodárskej súťaže.

V. Návrh

78. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Vărchoven administrativen săd (Najvyšší správny súd, Bulharsko), takto:

1. Jednotlivec sa môže voči zdaňujúcemu členskému štátu priamo odvolávať na článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH napriek tomu, že toto ustanovenie priznáva členským štátom určitú mieru voľnej úvahy. Je to tak bez ohľadu na to, či sa miesto poskytovania služieb riadi zásadou krajiny určenia alebo zásadou krajiny pôvodu, ako aj bez ohľadu na to, či tieto služby sprostredkoval sprostredkovateľ.

2. Článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že dotknutým členským štátom, ktorý rozhoduje o uznaní iných subjektov, je ten členský štát, v ktorom sa tieto služby skutočne poskytujú a ktorého sociálne systémy ich spravidla financujú. V prípade cezhraničného poskytovania služieb to môže byť aj členský štát, ktorý nemá podľa uvedenej smernice na základe miesta poskytovania služieb právomoc zdaniť ich poskytovanie.

[29] Pozri v súvislosti s touto zásadou v rámci spolupráce v oblasti trestného súdnictva rozsudok z 12. mája 2021, Bundesrepublik Deutschland (Red Notice, Interpol) (C-505/19, EU:C:2021:376, bod 80 a tam citovaná judikatúra). Pozri tiež rozsudok z 28. septembra 2006, van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, bod 43).

To, či poskytovanie predmetných služieb predstavuje poskytovanie služieb úzko súvisiace so sociálnou starostlivosťou alebo činnosťou v oblasti sociálneho zabezpečenia a je dostatočne preukázané, musí naopak posúdiť členský štát, ktorý má podľa uvedenej smernice na základe miesta poskytovania služieb právomoc zdaniť ich poskytovanie, a to výlučne podľa vlastného právneho poriadku [ak v ňom bol správne prebratý článok 132 ods. 1 písm. g) smernice o DPH].

3. Samotná skutočnosť, že obchodná spoločnosť je zaregistrovaná ako poskytovateľ sociálnych služieb v štátnej agentúre, ako taká nepostačuje na to, aby sa na základe toho dospelo k záveru, že táto spoločnosť bola uznaná za subjekt sociálnej povahy bez toho, aby došlo k nesprávnemu posúdeniu.